

Sentenza **39/2021** (ECLI:IT:COST:2021:39)

Giudizio: **GIUDIZIO DI LEGITTIMITÀ COSTITUZIONALE IN VIA INCIDENTALI**

Presidente: **CORAGGIO** - Redattore: **ANTONINI**

Udienza Pubblica del **09/02/2021**; Decisione del **09/02/2021**

Deposito del **16/03/2021**; Pubblicazione in G. U.

Norme impugnate: Art. 20 del decreto del Presidente della Repubblica 26/04/1986, n. 131, come modificato dall' art. 1, c. 87°, lett. a), nn. 1) e 2), della legge 27/12/2017, n. 205; art. 1, c. 1084°, della legge 30/12/2018, n. 145.

Massime:

Atti decisi: **ord. 62/2020**

Comunicato stampa

Pronuncia

SENTENZA N. 39

ANNO 2021

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE COSTITUZIONALE

composta dai signori: Presidente: Giancarlo CORAGGIO; Giudici : Giuliano AMATO, Silvana SCIARRA, Daria de PRETIS, Nicolò ZANON, Franco MODUGNO, Augusto Antonio BARBERA, Giulio PROSPERETTI, Giovanni AMOROSO, Francesco VIGANÒ, Luca ANTONINI, Stefano PETITTI, Angelo BUSCEMA, Emanuela NAVARRETTA, Maria Rosaria SAN GIORGIO,

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 20 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), come modificato dall'art. 1, comma 87, lettera a), numeri 1) e 2), della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020), e dell'art. 1, comma 1084, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021), promosso dalla Commissione tributaria provinciale di Bologna nel procedimento vertente tra la Pag Italy srl e altri e l'Agenzia delle entrate - Direzione provinciale di Bologna, con ordinanza del 13 novembre 2019, iscritta al n. 62 del registro ordinanze 2020 e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 24, prima serie speciale, dell'anno 2020.

Visti l'atto di costituzione della Pag Italy srl, nonché l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

udito nell'udienza pubblica del 9 febbraio 2021 il Giudice relatore Luca Antonini;

uditi l'avvocato Paolo Biavati per la Pag Italy srl e l'avvocato dello Stato Gianna Maria De Socio per il Presidente del Consiglio dei ministri, in collegamento da remoto, ai sensi del punto 1) del decreto del Presidente della Corte del 30 ottobre 2020;

deliberato nella camera di consiglio del 9 febbraio 2021.

Ritenuto in fatto

1.- La Commissione tributaria provinciale di Bologna (di seguito: CTP), con ordinanza del 13 novembre 2019 (reg. ord. n. 62 del 2020), ha sollevato questioni di legittimità costituzionale:

a) in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione, dell'art. 20 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131 (Approvazione del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro), «come risultante dall'intervento apportato» dall'art. 1, comma 87, lettera a), numeri 1) e 2), della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2018 e bilancio pluriennale per il triennio 2018-2020), «nella parte in cui dispone che, nell'applicare l'imposta di registro secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, si debbano prendere in considerazione unicamente gli elementi desumibili dall'atto stesso, "prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi"»;

b) in subordine, in riferimento agli artt. 3, 81 (c. 07), 101 (secoli 102 e 108), 24 Cost., dell'art. 1, comma 1084, della legge 30 dicembre 2018,

Sebbene al legislatore sia consentito, nella sua discrezionalità, di disciplinare in maniera diversa situazioni differenti, il suo agire – secondo il rimettente – dovrebbe essere finalizzato a realizzare una «giustizia fiscale», la quale imporrebbe «una coerenza interna alla legge tributaria; nonché una coerenza di questa con il sistema giuridico nel suo complesso».

Da ciò discenderebbe l'«ormai consolidato principio della "indisponibilità della qualificazione contrattuale ai fini fiscali"», per effetto del quale, pur nel rispetto della libertà contrattuale dei privati (art. 1322 del codice civile), l'attuazione del canone della capacità contributiva non potrebbe che «prescindere da qualsivoglia dichiarazione negoziale, richiedendo esclusivamente la misurazione del reale movimento di ricchezza».

1.4.– Ove le questioni sollevate in via principale fossero dichiarate non fondate, il rimettente prospetta in via subordinata, in riferimento agli «artt. 3, 81 (e 97), 101 (nonché 102 e 108), 24 Cost.», l'illegittimità costituzionale dell'art. 1, comma 1084, della legge n. 145 del 2018, che qualifica come norma di interpretazione autentica l'art. 1, comma 87, lettera a), della legge n. 205 del 2017.

La CTP, dopo aver premesso che «[i]l fenomeno di creazione di norme effettivamente innovative mascherate da norme interpretative con efficacia retroattiva non è questione decisiva ai fini dell'incostituzionalità delle stesse», a condizione però che la retroattività trovi adeguata giustificazione sul piano della ragionevolezza e non si ponga in contrasto con altri valori o interessi costituzionalmente protetti, sostiene che il citato art. 1, comma 1084, della legge n. 145 del 2018 violerebbe, innanzitutto, l'art. 3 Cost. per tre profili di irragionevolezza.

Il primo atterrebbe innanzitutto alla mancanza di un «persistente contrasto interpretativo» da risolvere «in nome del supremo principio, nazionale e sovranazionale, di certezza del diritto»: infatti la giurisprudenza di legittimità avrebbe, «pressoché unanimemente», affermato la natura innovativa e non interpretativa dell'intervento legislativo del 2017 (sono citate le sentenze della Corte di cassazione, sezione quinta civile, 26 gennaio 2018, n. 2007; 23 febbraio 2018, n. 4407; 28 febbraio 2018, n. 4589; 28 febbraio 2018 n. 4590; 28 marzo 2018, n. 7637; 8 giugno 2018, n. 14999; 9 gennaio 2019, n. 362).

Inoltre, prima del suddetto intervento, una situazione di «certezza del diritto [...] poteva dirsi raggiunta alla luce della uniforme applicazione dell'art. 20 (vecchio testo) da parte della giurisprudenza di legittimità»; anziché tutelare detto principio, il legislatore avrebbe invece irragionevolmente «forzato l'applicazione» della riformulazione operata dall'art. 1, comma 87, lettera a), della legge n. 205 del 2017, imponendola a fattispecie poste in essere nel vigore del previgente 20 del d.P.R. n. 131 del 1986.

Il secondo profilo di irragionevolezza, strettamente collegato al precedente, riguarderebbe la non «prevedibilità del significato precisato» dalla norma indubbiata, stante – sempre ad avviso del rimettente – il «carattere della novità» dell'appena citato art. 1, comma 87.

Il terzo, infine, discenderebbe dall'impossibilità di giustificare la retroattività disposta dalla norma denunciata con «"motivi imperativi di interesse generale"», secondo il principio desumibile dall'art. 6 della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU), firmata a Roma il 4 novembre 1950, ratificata e resa esecutiva con legge 4 agosto 1955, n. 848, «che la giurisprudenza costituzionale tradurrrebbe nell'ordinamento italiano come "tutela di principi, diritti e beni di rilievo costituzionale"»: al contrario, proprio l'intervento normativo del 2017 lederebbe i principi di parità di trattamento e di capacità contributiva di cui agli artt. 3 e 53 Cost.

La disposizione censurata recherebbe, inoltre, un vulnus agli artt. 81 e 97 Cost., sotto il profilo del «fondamentale principio dell'equilibrio di bilancio».

L'imposizione della retroattività priverebbe infatti, a parere del giudice a quo, «l'erario [...] di diritti che [sarebbero] già acquisiti all'erario stesso, sia pure in nuce», con un conseguente squilibrio di bilancio e una perdita di risorse economiche «necessarie ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'Unione Europea».

Sarebbero altresì lesi gli artt. 101, 102 e 108 Cost., in quanto «[p]ur se la questione della sussistenza di una riserva di giurisdizione è tema controvertibile (e denso di implicazioni dogmatiche e politiche), non vi è dubbio che, nel caso di specie, il legislatore [sarebbe intervenuto] "a piè pari", per interpretare una norma, in senso radicalmente difforme rispetto alla interpretazione unanime della giurisprudenza».

Risulterebbe, infine, violato l'art. 24 Cost., poiché l'art. 1, comma 1084, della legge n. 145 del 2018 menomerebbe l'Agenzia delle entrate nel diritto di difendersi «secondo la legislazione su cui aveva impostato la propria costituzione con le controdeduzioni».

Successivamente al deposito dell'ordinanza di rimessione il medesimo Collegio della CTP di Bologna ha emesso ordinanza di correzione «di errore materiale, sia pure per omissione» al fine di precisare che, nel dispositivo, la seconda questione di legittimità, ivi genericamente indicata, era da riferirsi «all'art. 1, comma 1084, della legge n. 145 del 2018».

2.– Con atto depositato il 12 giugno 2020, si è costituita la Pag Italy srl, chiedendo che tutte le questioni siano dichiarate non fondate.

2.1.– La società ritiene che la censura rivolta all'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, come risultante dall'intervento normativo del 2017, si risolverebbe «in realtà, in una critica di merito nei confronti della scelta del legislatore», senza tenere conto delle specifiche finalità dell'imposta di registro in rapporto alle quali tale scelta andrebbe invece valutata. La tesi giurisprudenziale della "prevalenza della sostanza sulla forma" sarebbe, infatti, condivisibile solo se rapportata al singolo atto, comportando invece, ove si sia al cospetto di elementi extratestuali o di atti collegati, un

inammissibile controllo dell'amministrazione finanziaria sulle opzioni del contribuente. Del resto, proprio la specialità delle norme tributarie renderebbe legittimo il riferimento unicamente agli elementi intrinseci dell'atto, senza che assumano rilievo le «norme civilistiche che regolano l'interpretazione contrattuale fra privati».

2.2.- Ad avviso della Pag Italy srl, anche le questioni di legittimità costituzionale dell'art. 1, comma 1084, della legge n. 145 del 2018 sarebbero non fondate.

In particolare, quanto alla prospettata violazione delle norme in tema di riserva di giurisdizione e, in specie, degli artt. 101, 102 e 108 Cost., la società innanzitutto rileva che, contrariamente a quanto asserito dal rimettente, prima dell'entrata in vigore della norma censurata una parte della giurisprudenza di merito aveva riconosciuto natura di interpretazione autentica all'art. 1, comma 87, lettera a), della legge n. 205 del 2017 e che «neppure la Cassazione par[rebbe] totalmente granitica». Ciò premesso, la parte privata precisa che «[i]n ogni caso» sarebbero legittime le norme dirette a smentire «orientamenti, anche consolidati, dalla giurisprudenza», poiché, nel quadro costituzionale di un ordinamento democratico, «la volontà del Parlamento, eletto dal popolo», dovrebbe prevalere su quella del potere giudiziario, «che è chiamato ad applicare e non a porre le norme».

In questa prospettiva non sarebbe fondata neppure la doglianza inerente alla lesione del principio di ragionevolezza: il legislatore, «qualora reputi che la giurisprudenza stia svuotando di contenuto una norma, limitandone l'applicazione ai casi futuri e non anche a quelli pendenti», ben potrebbe intervenire richiamando «il potere giudiziario ad una lettura della norma, conforme a ciò che il Parlamento ha voluto».

Infine, non sarebbe condivisibile nemmeno la prospettata violazione dell'art. 24 Cost., in quanto «[s]emplicemente» l'amministrazione finanziaria avrebbe errato nell'interpretare il censurato art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986.

3.- Con atto depositato il 30 giugno 2020, è intervenuto in giudizio il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, chiedendo che le questioni siano dichiarate inammissibili o comunque manifestamente infondate.

3.1.- La difesa statale eccepisce preliminarmente l'inammissibilità delle questioni aventi a oggetto l'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, perché il rimettente avrebbe del tutto omesso di sperimentare la possibilità di un'interpretazione costituzionalmente conforme della norma censurata.

Al riguardo, l'Avvocatura generale osserva che, con l'art. 1, comma 87, lettera a), della legge n. 205 del 2017, il legislatore avrebbe voluto «radicalmente escludere [...] che l'attività di interpretazione disciplinata dall'art. 20 del D.P.R. 131/1986 venisse utilizzata per valutare ipotesi di collegamenti negoziali rilevanti in termini di abuso del diritto», confermando tuttavia il principio della prevalenza della sostanza sulla forma insito nella formulazione originaria.

Del resto, proprio il mantenimento inalterato della «proposizione reggente dell'intera disposizione» (per cui l'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente) e l'art. 1, comma 1084, della legge n. 145 del 2018, con cui il legislatore ha precisato la natura interpretativa della precedente modifica, avvalorerebbero la possibilità di un'interpretazione costituzionalmente orientata del citato art. 20, conforme agli artt. 3 e 53 Cost. E infatti, in esito a un «adeguato bilanciamento semantico» tra la prima e la seconda parte di tale norma, il divieto di prendere in considerazione gli elementi extratestuali e gli atti collegati dovrebbe essere circoscritto a quelli estranei «ad un programma negoziale che risultasse obiettivamente unitario, sì da importarne l'esclusione dal concetto di "atto"».

3.2.- Nel merito, la difesa statale esamina unitariamente entrambe le censure e ribadisce che gli interventi normativi del 2017 e del 2018 non avrebbero modificato la ratio originaria dell'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986.

Secondo l'Avvocatura generale, infatti, nell'intenzione del legislatore del 2017 «il collegamento negoziale volontario [...] risult[erebbe] rilevante ai fini dell'imposta di registro, salvo le ipotesi espressamente previste, solo nell'ambito dell'accertamento antielusivo» di cui all'art. 10-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente). Con riferimento agli atti collegati, pertanto, il principio di prevalenza della sostanza sulla forma sarebbe salvaguardato non già attraverso un'estensiva applicazione dell'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, ma mediante il citato art. 10-bis, espressamente richiamato dall'art. 53-bis del medesimo d.P.R. n. 131 del 1986, che impone la prova dell'abuso del diritto a prescindere dalla qualificazione formale dell'atto.

Alla luce di questa interpretazione – nella prospettiva della difesa statale – l'art. 1, comma 1084, della legge n. 145 del 2018 avrebbe confermato che l'art. 1, comma 87, lettera a), della legge n. 205 del 2017 costituirebbe «interpretazione autentica» dell'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, coerente con la struttura dell'imposta e il suo presupposto. La difesa dello Stato dà inoltre conto che sulla natura interpretativa di queste norme si erano registrate «talune incertezze» e che, in particolare, la giurisprudenza della Corte di cassazione – sulla base degli stessi presupposti interpretativi dell'odierno rimettente – aveva affermato la natura innovativa del citato art. 1, comma 87, lettera a). Al riguardo, l'Avvocatura generale ritiene che, conformemente alla giurisprudenza costituzionale, «[a]l di là dell'auto-qualificazione», le norme scrutinate avrebbero «realmente l'obiettivo di chiarire il senso di disposizioni preesistenti, ovvero di escludere o di enucleare uno dei sensi fra quelli ritenuti ragionevolmente riconducibili alla disposizione».

D'altra parte, secondo la difesa dello Stato, i limiti della palese arbitrarietà e della manifesta irragionevolezza, che la giurisprudenza di questa Corte ha più volte affermato rispetto alla discrezionalità di cui gode il legislatore nella determinazione dei singoli fatti espressivi della capacità contributiva, non sarebbero stati, in questo caso, travalicati. La coerenza del sistema impositivo, infatti, sarebbe «comunque adeguatamente tutelata dal confermato principio di prevalenza della sostanza sulla forma [...] e dalla prevista possibilità di applicare l'art. 10-bis dello Statuto del Contribuente» in funzione antiabusiva.

4.- Infine, l'Associazione nazionale tributaristi italiani, sezione Lombardia (di seguito: ANTI Lombardia) ha presentato un'opinione scritta in qualità di amicus curiae, ai sensi dell'art. 4-ter delle Norme integrative per i giudizi davanti alla Corte costituzionale, a sostegno dell'inammissibilità e comunque dell'infondatezza delle questioni.

Il Presidente della Corte costituzionale, rilevata la conformità dell'opinione ai criteri previsti dal citato art. 4-ter, l'ha ammessa con decreto del 28 ottobre 2020.

In particolare, quanto all'art. 1, comma 1084, della legge n. 145 del 2018, l'ANTI Lombardia ritiene che la denunciata irragionevolezza, in violazione dell'art. 3 Cost., non sarebbe fondata poiché, innanzitutto, la giurisprudenza della Corte di cassazione avrebbe chiarito che nell'interpretazione autentica non rileva «tanto e soltanto la necessità di dipanare un contrasto interpretativo», quanto, invece, la volontà del legislatore di attribuire una efficacia retroattiva. Secondo la giurisprudenza di questa Corte e della medesima Cassazione, tale potere del legislatore di attribuire a una norma efficacia retroattiva non incontrerebbe di per sé «limiti di fonte costituzionale, salvo il rispetto di principi generali» che il rimettente vorrebbe individuare negli «artt. 24, 81, 101, 102 e 108 Cost.».

Tuttavia, ad avviso dell'amicus curiae, la questione prospettata in violazione degli artt. 101, 102 e 108 Cost. sarebbe inammissibile perché «solamente menzionata e scarsamente intellegibile».

La medesima sorte dovrebbe seguire la questione della presunta violazione dell'art. 24 Cost., poiché il rimettente avrebbe ommesso di motivare «in quale modo e in che proporzione» tale diritto di difesa risulti leso. Tale doglianza, inoltre, sarebbe comunque infondata poiché le questioni interpretative prospettate dal giudice a quo non inciderebbero sull'espletamento dei poteri processuali dell'ente impositore, quanto piuttosto di quelli amministrativi di accertamento del tributo «i quali, come noto, trovano luogo prima del processo».

Infondata sarebbe, poi, la lamentata violazione dell'art. 6 CEDU per l'irragionevolezza di una norma retroattiva priva di un comprovato interesse generale. Osserva al riguardo l'ANTI Lombardia che la tesi del rimettente non troverebbe riscontro nella giurisprudenza sovranazionale né sotto il profilo soggettivo, in quanto «le norme della CEDU sono volte a tutelare i diritti del soggetto privato contro il potere dello Stato», né sotto il profilo oggettivo, in quanto – nella ricostruzione del rimettente stesso – la norma denunciata diminuirebbe e non aumenterebbe il carico impositivo del contribuente «ovvero del soggetto a cui favore sono poste le norme della CEDU».

Insussistente sarebbe, infine, il dedotto vulnus agli artt. 81 e 97 Cost., in riferimento alla sostenibilità e al pareggio del bilancio, atteso che entrambe le disposizioni denunciate avrebbero ottenuto sia il parere favorevole preventivo della Ragioneria generale dello Stato, sia quello successivo della Commissione europea.

5.- In data 18 gennaio 2021 la Pag Italy srl ha depositato memoria.

La parte osserva che, nelle more del presente giudizio, con sentenza n. 158 del 2020 questa Corte ha dichiarato non fondate le questioni di legittimità costituzionale, sollevate dalla Corte di cassazione in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., dell'art. 20 del d.P.R. n. 131 del 1986, come modificato dall'art. 1, comma 87, lettera a), della legge n. 205 del 2017 e dall'art. 1, comma 1084, della legge n. 145 del 2018. Ad avviso della parte privata le motivazioni di tale pronuncia deporrebbero a sostegno della dichiarazione di non fondatezza di tutte le questioni sollevate dall'odierno rimettente, in quanto l'intervento del legislatore del 2018 sarebbe finalizzato a «favorire la certezza dell'ordinamento».

3.2.3.2.- Il secondo profilo di irragionevolezza, strettamente collegato al precedente, atterrebbe alla non «prevedibilità del significato precisato» dalla norma censurata, stante «il carattere della novità» dell'intervento normativo sull'art. 20 operato dall'art. 1, comma 87, lettera a), della legge n. 205 del 2017.

Anche tale censura, svolta peraltro in evidente contraddizione con la premessa formulata dallo stesso rimettente circa l'irrelevanza della distinzione tra norme innovative e interpretative, è infondata: essa rimane, infatti, integralmente assorbita dalle considerazioni appena svolte. Peraltro, i tre elementi di novità – evidenziati dal rimettente (utilizzo del singolare "atto"; divieto di valorizzazione degli elementi extratestuali e atti collegati; salvezza degli articoli successivi anche al fine di contestare l'abuso) allo scopo di dolarsi della non prevedibilità e dunque dell'irragionevolezza – sono in buona parte quelli sulla cui base questa Corte nella sentenza n. 158 del 2020 ha riconosciuto «rispettata la coerenza interna della struttura dell'imposta con il suo presupposto economico».

3.2.3.3.- Il terzo profilo di irragionevolezza, infine, discenderebbe, ad avviso del rimettente, dall'impossibilità di giustificare la retroattività della norma per «motivi imperativi di interesse generale» secondo il principio desumibile dall'art. 6 CEDU, «che la giurisprudenza costituzionale traduce nell'ordinamento italiano come "tutela di principi, diritti e beni di rilievo costituzionale"»: secondo il giudice a quo proprio l'intervento normativo del 2017 lederebbe «il principio di parità di trattamento (uguaglianza sostanziale di cui all'art. 3 Cost.) e di capacità contributiva (art. 53 Cost.)».

Neanche questa censura è fondata. Non solo la sentenza n. 158 del 2020 ha escluso, come detto, che la disciplina del 2017 leda gli artt. 3 e 53

